



**RÉPUBLIQUE  
FRANÇAISE**

*Liberté  
Égalité  
Fraternité*



FINANCES PUBLIQUES

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**  
SERVICE DE LA SÉCURITÉ JURIDIQUE ET DU CONTRÔLE FISCAL  
Sous-direction de la sécurité juridique des professionnels  
Bureau SJCF-3B  
86-92 allée de Bercy  
75 574 PARIS cedex 12

**Séance n°2 du 24 septembre 2020 : avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal commentés par l'administration (CADF/AC n° 4-2/2020).**

➤ **Affaire n° 2020-15 concernant M. ou Mme X**

M. X a créé le 4 mars 2014, la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU) A ayant pour objet l'investissement dans des activités économiques et l'exercice d'une activité de conseil. Il lui a fait apport le même jour des 12 000 titres qu'il détenait dans la société par actions (SA) B, société holding établie au Luxembourg dont il était associé avec d'autres salariés.

En contrepartie de cet apport, valorisé à 3 761 640 euros, il a reçu en échange 3 419 707 actions de la SASU A, d'une valeur unitaire de 1 euro ainsi qu'une soulte d'un montant de 341 933 euros inscrite au crédit du compte courant d'associé ouvert à son nom dans les livres de cette société dont il est le dirigeant et l'unique actionnaire.

La plus-value réalisée par M. X lors de l'apport des actions de la société B a bénéficié du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts, y compris pour la partie correspondant à la soulte dans la mesure où son montant n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a considéré que la soulte versée était dépourvue de justification économique et avait eu pour seul objectif une appréhension de liquidités en franchise d'impôt, contrairement à l'intention du législateur.

Par une proposition de rectification en date du 21 décembre 2017, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Elle a écarté la qualification de soulte et a remis en cause l'application à la somme versée sous ce libellé du régime du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du code général des impôts.

Elle a taxé, au titre de l'année 2014, la somme de 119 677 euros, correspondant, compte tenu de l'abattement pour durée de détention, à la fraction de la plus-value placée en report d'imposition sous couvert d'une soulte, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values de cession de valeurs mobilières sur le fondement de l'article 150-0 A du code général des impôts. La fraction de la plus-value correspondant à la soulte a également été imposée, sans abattement, aux contributions sociales et prise en compte pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus. L'ensemble des droits dus a été assorti de la majoration pour abus de droit de 80 %.

Le Comité a entendu ensemble le conseil du contribuable et le représentant de l'administration.

Le Comité relève que le dispositif du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts poursuit la même finalité que le dispositif du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du même code. Ces dispositifs ont pour objectif de faciliter les opérations de restructuration d'entreprises, en vue de favoriser le développement de celles-ci, en conférant un caractère intercalaire aux opérations d'échange de titres.

Le Comité estime que, si le législateur a admis, avant la modification législative introduite par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, que l'opération d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur bénéficie intégralement, y compris pour la soulte, du report d'imposition dès lors que le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'octroi d'une telle soulte doit s'inscrire dans le respect du but qu'il a entendu poursuivre.

Le Comité considère que ce but n'est pas respecté si l'octroi de la soulte ne s'inscrit pas dans le cadre de l'opération de restructuration d'entreprise mais est, en réalité, uniquement motivé par la volonté de l'apporteur des titres d'appréhender en franchise immédiate d'impôt des liquidités détenues par la société dont les titres sont apportés et faisant ainsi l'objet d'un désinvestissement, faute qu'il soit justifié que la société bénéficiaire de l'apport avait, afin de permettre le dénouement de l'opération, un intérêt économique au versement de cette soulte, alors que, lorsque cette soulte est ainsi financée, elle prive cette société de la possibilité de disposer des ressources nécessairement prises en compte lors de la détermination de la valeur des titres apportés.

Le Comité relève que M. X doit être regardé comme ayant bénéficié de la mise à disposition de la soulte litigieuse par inscription de son montant au crédit de son compte courant d'associé ouvert dans la SASU A qu'il détient intégralement. Il note au surplus que M. X a effectué, en juillet et septembre 2014 ainsi qu'en février 2015, trois prélèvements sur ce compte pour une somme globale de 340 000 euros correspondant à la quasi-totalité du montant de la soulte qui lui a été octroyé.

Il estime que, compte tenu de l'ensemble des éléments ainsi portés à sa connaissance et en l'absence de toute justification probante de l'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport de prévoir le versement de cette soulte afin de rendre possible la réalisation de l'opération de restructuration, la mise à disposition de cette soulte sur le compte courant d'associé et son remboursement ultérieur ne s'inscrivent pas dans le but poursuivi par le législateur au titre de la restructuration et du développement du groupe de M. X mais caractérise une appréhension de liquidités en franchise d'impôt.

Le Comité émet en conséquence l'avis que, dans les circonstances de l'espèce, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales pour restituer le véritable caractère à la mise à disposition de la soulte réalisée, à l'occasion d'un apport placé sous le régime du report d'imposition prévu par les dispositions de l'article 150-0 B ter du code général des impôts, au bénéfice d'une application littérale de ces dispositions allant à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, dans le seul but de percevoir ces sommes en franchise d'imposition.

Enfin, le Comité estime que M. X doit être regardé comme ayant eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit et, en outre, comme en ayant été le principal bénéficiaire au sens du b) de l'article 1729 du code général des impôts. Il émet donc l'avis que l'administration est fondée à appliquer la majoration de 80 % prévue par ces dispositions.

Nota : l'administration a pris note de l'avis émis par le comité.